

Cauza C-347/04

Rewe Zentralfinanz eG, având cauză cu titlu universal al ITS Reisen GmbH

împotriva

Finanzamt Köln-Mitte

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Köln)

„Libertatea de stabilire – Impozit pe profit – Compensarea imediată a pierderilor suferite de societățile mamă – Pierderi rezultate din amortizarea valorii participațiilor deținute la filiale stabilite în alte state membre”

Sumarul hotărârii

Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală

[Tratatul CE, art. 52 (devenit, după modificare, art. 43 CE) și art. 58 (devenit art. 48 CE)]

Articolele 52 din tratat (devenit, după modificare, articolul 43 CE) și 58 din tratat (devenit articolul 48 CE) se opun reglementării unui stat membru care restrânge posibilitățile unei societăți mamă rezidente în acest stat de deducere fiscală a pierderilor suferite de respectiva societate cu titlu de amortizare a valorii participațiilor sale la filiale stabilite în alte state membre, în care deține o participație care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei filiale străine și să îi stabilească activitățile, în timp ce o astfel de restricție nu există pentru participațiile deținute la filiale rezidente.

O astfel de diferență de tratament fiscal între societățile mamă rezidente după cum au sau nu filiale în străinătate nu s-ar putea justifica prin simplul fapt că acestea au decis să desfășoare activități economice într-un alt stat membru, în care statul în cauză nu își poate exercita competența fiscală. Simplul argument întemeiat pe repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica faptul că un stat membru refuză sistematic să acorde un avantaj fiscal unei societăți mamă rezidente, pentru motivul că aceasta a desfășurat o activitate economică transnațională care nu generează în mod automat venituri fiscale în beneficiul acestui stat.

Pe de altă parte, din moment ce o astfel de reglementare nu are ca obiect specific excluderea de la beneficiul unui avantaj fiscal a aranjamentelor financiare pur artificiale al căror scop ar fi eludarea legii fiscale naționale, ci vizează, în general, orice situație în care filialele sunt stabilite, din orice motiv, într-un alt stat membru, aceasta nu poate fi considerată, fără să se depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului pe care pretinde a-l urmări, ca fiind justificat de riscul de evaziune fiscală. Într-adevăr, stabilirea unei societăți în afara acestui stat membru nu implică, în sine, existența unei evaziuni fiscale, societatea în discuție fiind în orice caz supusă legislației fiscale a statului de stabilire.

(a se vedea punctele 43, 52, 70 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

29 martie 2007(*)

„Libertatea de stabilire – Impozit pe profit – Compensarea imediată a pierderilor suferite de societățile mamă – Pierderi rezultate din amortizarea valorii participațiilor deținute la filiale stabilite în alte state membre”

În cauza C-347/04,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Köln (Germania), prin decizia din 15 iulie 2004, primită de Curte la 13 august 2004, în procedura

Rewe Zentralfinanz eG, având cauză cu titlu universal al ITS Reisen GmbH

împotriva

Finanzamt Köln-Mitte,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnul J. Klučka, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Makarczyk și L. Bay Larsen (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 martie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Rewe Zentralfinanz eG, de M. Lausterer, Rechtsanwalt,
- pentru Finanzamt Köln-Mitte, de domnul B. Redmann, în calitate de agent,
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și D. Triantafyllou, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 31 mai 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE), a articolului 58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE), a articolelor 67-73 din Tratatul CE (abrogate prin Tratatul de la Amsterdam), a articolelor 73b-73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE-58 CE), a articolului 73e din Tratatul CE (abrogat prin Tratatul de la Amsterdam), precum și a articolului 73f și a articolului 73g din Tratatul CE (devenite articolele 59 CE și 60 CE).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Rewe Zentralfinanz Eg (denumită în continuare „Rewe”), cu sediul în Germania și care acțiunează ca având cauză cu titlu universal al societății ITS Reisen GmbH (denumită în continuare „ITS”), pe de o parte, și Finanzamt Köln-Mitte, pe de altă parte, în legătură cu neluarea în calcul cu titlu de cheltuieli de exploatare deductibile în vederea determinării profitului impozabil corespunzător exercițiilor fiscale 1993 și 1994 a pierderilor rezultate din amortizarea parțială a valorii participațiilor deținute la filiale stabilite în alte state membre.

Reglementarea națională

3 În temeiul articolului 1 din legea din 1991 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz 1991, denumită în continuare „KStG 1991”), aplicabilă în acțiunea principală, societățile rezidente sunt supuse în Germania unui impozit pe profit cu privire la profiturile lor mondiale. Acestea includ beneficiile realizate de sucursalele sau agențiile prin intermediul cărora aceste societăți rezidente își exercită activitățile în afara statului menționat. În schimb, o societate rezidentă nu este impozitată pentru profiturile filialelor sale la momentul realizării acestora.

4 Potrivit articolului 8 alineatul 1 din KStG 1991, dispozițiile legii din 1990 privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz 1990, denumită în continuare „EStG 1990”) și ale KStG 1991 definesc ceea ce trebuie să se înțeleagă prin „venit” și modul în care este determinat acesta.

5 În temeiul articolului 6 alineatul 1 punctul 2 a doua teză din EStG 1990, amortizările valorii parțiale inferioare a participațiilor constituie cheltuieli de exploatare deductibile în vederea determinării profitului. Potrivit aceluiași articol, se consideră valoare parțială suma pe care un cumpărător al întregii exploatare ar atribui-o bunului în cauză în cadrul prețului global de cumpărare. Mijloacele fixe amortizabile sunt, în principiu, înscrise în bilanș în vederea determinării profitului la valoarea lor de achiziție sau de fabricație, diminuată cu deprecierea corespunzătoare uzurii, contribuabilul având de asemenea posibilitatea de a declara valoarea parțială inferioară (amortizare parțială) atunci când, de exemplu, valoarea efectivă a bunului a scăzut sub valoarea de achiziție sau de fabricație diminuată cu deprecierea corespunzătoare uzurii.

6 Potrivit articolului 2 alineatul 3 din EStG 1990, suma veniturilor realizate de un contribuabil într-un an se constituie din soldul veniturilor pozitive și negative. Dacă la sfârșitul acestei operațiuni rămân pierderi, acestea sunt deductibile în contul altor ani, la momentul determinării venitului fiscal, în cadrul anticipării sau al reportului pierderilor, conform articolului 10d din EStG 1990.

7 În temeiul prevederilor din EStG 1990, astfel cum a fost modificat prin legea din 1992 privind reforma fiscală (Steueränderungsgesetz 1992) din 25 februarie 1992 (BGBl. 1992 I, p. 297), compensarea fiscală a pierderilor în cazul amortizării parțiale a valorii participațiilor la o societate de capitaluri făcea, la data faptelor din acțiunea principală, obiectul unui tratament diferențiat, după cum afecta o societate de capitaluri stabilită în Germania sau în afara acestui

stat.

8 În cazul unei participa?ii de?inute la o societate de capitaluri stabilit? în Germania, conform articolului 2 alineatul 3 din EStG 1990, veniturile negative dintr?o perioad? de impozitare, inclusiv pierderile provenite din amortiz?rile par?iale, se puteau compensa cu toate veniturile pozitive realizate de contribuabil.

9 În temeiul articolului 2a alineatele 1 ?i 2 din EStG 1990, intitulat „Venituri negative care au leg?tur? cu str?in?tatea”, anumite venituri negative provenite de la o surs? din str?in?tate nu pot fi luate în considerare din punct de vedere fiscal decât în mod limitat:

„(1) Veniturile negative

[...]

2. provenite de la o întreprindere industrial? sau comercial? situat? într?o ?ar? str?in?;

3. a) provenite din luarea în calcul a valorii par?iale inferioare a unei participa?ii, care face parte din activele de exploatare, la o persoan? juridic? care nu î?i are nici conducerea, nici sediul în interiorul ??rii (persoan? juridic? str?in?), [...]

[...]

nu se pot compensa decât cu venituri pozitive de aceea?i natur? ob?inute în acela?i stat [...]; acestea nu se pot deduce nici în temeiul articolului 10d. Reducerile profiturilor se asimileaz? veniturilor negative. În m?sura în care veniturile negative nu se pot compensa în temeiul primei teze, acestea se deduc din veniturile pozitive de aceea?i natur? pe care contribuabilul le realizeaz? în cursul anilor de impozitare ulteriori în acela?i stat [...]

(2) Alineatul 1 prima tez? punctul 2 nu este aplicabil în cazul în care contribuabilul dovede?te c? veniturile negative provin de la o întreprindere industrial? sau comercial? din str?in?tate, care are ca obiect de activitate exclusiv sau cvasiexclusiv [...] prestarea de servicii de natur? comercial? în m?sura în care acestea nu constau în crearea sau exploatarea de instala?ii care deserve?c turismul sau în închirierea de bunuri [...]; de?inerea direct? a unei participa?ii de cel pu?in un sfert din capitalul nominal al unei societ??i de capitaluri având ca obiect de activitate exclusiv sau cvasiexclusiv activit??ile sus?men?ionate, precum ?i finan?area aferent? de?inerii unei astfel de participa?ii se consider? drept prestare de servicii de natur? comercial? atunci când societatea de capitaluri nu î?i are nici conducerea, nici sediul în interiorul ??rii. Alineatul 1 prima tez? punctele 3 ?i 4 nu este aplicabil în cazul în care contribuabilul dovede?te c? cerin?ele enun?ate în prima tez? au fost îndeplinite de persoana juridic? fie începând cu momentul înfiin??rii acesteia, fie în cursul ultimilor cinci ani care preced? perioadei de impozitare în cursul c?reia au fost realizate veniturile negative ?i în cursul acestei perioade.

[...]”

10 Rezult? din articolul 2a din EStG 1990 c? o compensare a veniturilor negative provenit? dintr?o amortizare par?ial? nu este posibil? decât dac? societatea realizeaz? în str?in?tate venituri în sensul acestui articol 2a alineatul 2 (denumite venituri „active”) sau dac? aceasta de?ine ea îns??i o participa?ie de cel pu?in 25 % la o alt? societate de capitaluri str?in? care realizeaz?, în ceea ce o prive?te, venituri active în sensul articolului 2a alineatul 2. Exerci?area în str?in?tate a activit??ilor referitoare la turism exclude din start compensarea pierderilor.

11 În temeiul articolului 8b alineatul 2 din KStG 1991, astfel cum a fost modificat prin legea privind garantarea locului de stabilire (Standortsicherungsgesetz) din 13 septembrie 1993 (BGBl.

1993 I, p. 1569), plusvaloarea realizat? prin cesiunea unei participa?ii a fost scutit? de impozit pentru prima dat? în exerci?iul fiscal 1994.

12 În sfâr?it, legea privind reducerea impozitelor (Steuersenkungsgesetz) din 23 octombrie 2000 (BGBl. 2000 I, p. 1433) a modificat articolul 8b alineatul 3 din KStG 1991. Aceast? dispozi?ie prevede, în versiunea modificat?, c? reducerile veniturilor rezultate din luarea în considerare a valorii par?iale inferioare a unei participa?ii nu se iau în calcul, indiferent dac? aceast? participa?ie este de?inut? într-o societate de capitaluri stabilit? în afara Germaniei sau pe teritoriul acestui stat.

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

13 Printr?un contract încheiat la 6 martie 1995, ITS, o societate a grupului Kaufhof Holding AG, având ca obiect social activit?i legate de turism, a fost vândut? de acest grup c?tre Rewe. Printr?un contract de fuziune din 3 noiembrie 1995, Rewe a devenit având?cauz? cu titlu universal al ITS.

14 În 1989, ITS crease în ??rile de Jos o filial?, Kaufhof?Turism Holdings BV (denumit? în continuare „KTH”), în care de?inea totalitatea p?r?ilor sociale. În acela?i stat membru, KTH a înfiin?at o societate, International Tourism Investment Holdings BV, în care de?inea 100 % din p?r?ile sociale. În plus, aceast? din urm? societate a dobândit, printre altele, 100 % din p?r?ile sociale ale societ??ii German Tourist Facilities Ltd, stabilit? în Regatul Unit, precum ?i 36 % din p?r?ile sociale ale societ??ii Travelplan SA, stabilit? în Spania.

15 În bilan?ul anual pe 1993 ?i 1994, ITS a efectuat amortiz?ri par?iale ale valorii participa?iei sale la filiala olandez? KTH ?i ajust?ri ale valorii crean?elor privind cele dou? filiale ale subfilialei sale, stabilite în Regatul Unit ?i în Spania. Totalitatea acestor cheltuieli excep?ionale se ridică, în ceea ce prive?te exerci?iile fiscale 1993 ?i 1994, la mai mult de 46 de milioane DEM.

16 Cu toate acestea, Finanzamt Köln?Mitte, apreciind c? articolul 2a din EStG 1990 interzicea luarea în calcul a acestor cheltuieli legate de participa?ia la KTH, a refuzat s? deduc? aceste cheltuieli cu titlu de cheltuieli de exploatare în scopuri fiscale ?i s? le considere venituri negative pentru determinarea profitului impozabil al Rewe pentru exerci?iile fiscale 1993 ?i 1994. În consecin??, acesta a emis avize rectificative cu privire în special la impozitul pe profit datorat de Rewe pentru exerci?iile fiscale respective.

17 Considerând c? este îndrept??it? la luarea în calcul pe plan fiscal a tuturor cheltuielilor legate de societ??ile de participare stabilite în ??rile de Jos, în Regatul Unit ?i în Spania, Rewe a introdus o ac?iune în acest scop la Finanzgericht Köln, ar?tând c? aplicarea articolului 2a din EStG 1990 constituie o discriminare contrar? dreptului comunitar.

18 Potrivit acestei instanțe, din dreptul aplicabil la data faptelor din acțiunea principală rezultă că, în timp ce amortizarea valorii participațiilor deținute la o filială stabilită în Germania putea, în principiu, să fie luată în calcul din punct de vedere fiscal fără nicio restricție în ceea ce privește cheltuielile de exploatare ale societății mamă, în vederea determinării profitului impozabil al acesteia, amortizarea valorii participațiilor deținute la o filială stabilită într-un alt stat membru nu putea fi luată în calcul din punct de vedere fiscal decât în cazuri limitate, și anume atunci când veniturile negative rezultate din amortizările respective se compensau cu venituri pozitive obținute în acest alt stat membru sau dacă erau îndeplinite condițiile stabilite prin regimul derogatoriu prevăzut la articolul 2a alineatul 2 din EStG 1990. Prin urmare, instanța de trimitere apreciază că fiind probabil ca o asemenea diferență de tratament, care decurge din articolul 2a alineatul 1 punctul 3 litera a) și alineatul 2 din EStG 1990, să fie contrar dreptului comunitar și consideră că nu este în măsură să demonstreze existența unor motive de natură a justifica această diferență.

19 În aceste condiții, Finanzgericht Köln a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile coroborate ale articolelor 52 [...], 58 [...], 67-73, precum și ale articolului 73b și următoarele [din tratat] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări care – precum dispozițiile articolului 2a alineatul 1 punctul 3 litera a) și alineatul 2 din EStG [...], în cauză în acțiunea principală – restrânge deducerea fiscală imediată a pierderilor rezultate din amortizarea valorii participațiilor la filialele situate în alte țări ale Comunității atunci când aceste filiale exercită activități pasive în sensul dispoziției naționale și/sau când nu exercită activități active, în sensul dispoziției naționale, decât prin intermediul propriilor subfiliale, în timp ce amortizarea valorii participațiilor la filialele situate în interiorul țării este posibilă fără aceste restricții?”

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în împrejurări precum cele din cauza principală, dispozițiile Tratatului CE referitoare la libertatea de stabilire și la libera circulație a capitalurilor se opun legislației unui stat membru care restrânge, în ceea ce privește o societate mamă rezidentă în acest stat, posibilitățile de deducere fiscală a pierderilor suferite de societatea respectivă cu titlu de amortizare a valorii participațiilor la filiale stabilite în alte state membre.

Cu privire la interpretarea dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire

21 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 37, hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29, hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 40, și hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 25).

22 Potrivit unei jurisprudențe constante, dispozițiile naționale care reglementează deținerea de către un resortisant al statului membru în cauză în capitalul unei societăți stabilite într-un alt stat membru a unei participații care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și să îi stabilească activitățile într-un domeniu de aplicare materială a dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens hotărârea din 13 aprilie 2000 Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, punctul 22, hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y, C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 37, hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury

Schweppes Overseas, citat? anterior, punctul 31, ?i hot?r?rea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citat? anterior, punctul 27).

23 Acesta este cazul atunci c?nd, precum ?n cauza principal?, o societate rezident?, precum ITS, de?ine o participa?ie egal? cu 100 % din capitalul unei societ??i stabilite ?ntr?un alt stat membru. ?ntr?adev?r, de?inerea de c?tre un contribuabil a unei participa?ii egale cu 100 % din capitalul unei societ??i cu sediul ?ntr?un alt stat membru determin? includerea, ?n mod indubitabil, a unui astfel de contribuabil ?n domeniul de aplicare a dispozi?iilor tratatului referitoare la dreptul de stabilire (hot?r?rea Baars, citat? anterior, punctul 21).

24 Prin urmare, trebuie s? se examineze dac? articolele 52 ?i 58 din tratat se opun aplic?rii unei reglement?ri precum cea ?n cauz? ?n ac?iunea principal?.

25 Libertatea de stabilire pe care articolul 52 din tratat o recunoa?te resortisan?ilor comunitari ?i care implic? accesul acestora la activit??ile independente ?i la exercitarea acestora, precum ?i constituirea ?i administrarea ?ntreprinderilor ?n acelea?i condi?ii cu cele definite pentru resortisan?ii proprii de legisla?ia statului membru de stabilire cuprinde, conform articolului 58 din tratat, pentru societ??ile constituite ?n conformitate cu legisla?ia unui stat membru ?i av?nd sediul social, administra?ia central? sau locul principal de desf??urare a activit??ii ?n cadrul Comunit??ii, dreptul de a??i desf??ura activitatea ?n statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agen?ii (a se vedea ?n special hot?r?rea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C?307/97, Rec., p. I?6161, punctul 35, hot?r?rea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 30, precum ?i hot?r?rea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C?471/04, Rec., p. I?2107, punctul 29).

26 ?n plus, de?i, potrivit modului lor de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urm?resc s? asigure beneficiul tratamentului na?ional ?n statul membru gazd?, acestea interzic, ?n egal? m?sur?, ca statul membru de origine s? ?mpiedice stabilirea ?ntr?un alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i ori a unei societ??i constituite ?n conformitate cu legisla?ia sa (hot?r?rea din 16 iulie 1998, ICI, C?264/96, Rec., p. I?4695, punctul 21, precum ?i hot?r?rea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 31).

27 Conform reglement?rii ?n cauz? ?n ac?iunea principal?, pierderile patrimoniale referitoare la amortizarea valorii participa?iilor de?inute la filiale situate ?n Germania sunt luate ?n calcul imediat ?i f?r? restric?ii la determinarea profitului impozabil al societ??ilor?mam? supuse integral impozitului ?n Germania.

28 ?n schimb, astfel cum rezult? din articolul 2a alineatele 1 ?i 2 din EStG 1990, pierderile de aceea?i natur? rezultate din participa?iile de?inute la o filial? stabilit? ?ntr?un alt stat membru nu sunt deductibile, pentru societatea?mam? supus? integral impozitului ?n Germania, dec?t dac? ?ndepline?te anumite condi?ii legate de veniturile acestei societ??i sau de exercitarea de c?tre filiala sa a unor activit??i denumite „active”.

29 Desigur, pierderile rezultate pentru o societate?mam? rezident? ?n Germania din participa?iile de?inute la filiale stabilite ?n alte state membre ar putea fi luate ?n calcul ?n Germania ?n cazul ?n care aceste filiale ar produce ulterior venituri pozitive. Cu toate acestea, chiar ?n cazul ?n care s?ar constata venituri pozitive suficiente, asemenea societ??i?mam?, contrar unei societ??i?mam? care are filiale stabilite ?n Germania, nu pot beneficia de luarea imediat? ?n calcul a pierderilor sale ?i sunt astfel private de un avantaj de trezorerie (a se vedea ?n acest sens hot?r?rea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 32).

30 Rezult? c? situa?ia fiscal? a unei societ??i?mam? rezidente ?n Germania, care are o filial? ?i o subfilial? ?ntr?un alt stat membru, precum Rewe, este mai pu?in favorabil? dec?t dac? filiala ?i

subfiliala în cauză ar fi fost stabilite în Germania.

31 O astfel de diferență de tratament cauzează un dezavantaj fiscal societății mamă stabilite în Germania care are o filială într-un alt stat membru. Ținând seama de această diferență, o societate mamă ar putea fi descurajată să își exercite activitățile prin intermediul filialelor sau al filialelor indirecte stabilite în alte state membre (a se vedea în acest sens hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal, C-168/01, Rec., p. I-9409, punctul 27).

32 Cu toate acestea, guvernul german arată că o asemenea diferență de tratament nu constituie o restricție privind libertatea de stabilire, în măsura în care situația unei filiale stabilite în Germania nu este comparabilă cu situația unei filiale stabilite într-un alt stat membru. Potrivit acestui guvern, filialele sunt persoane juridice autonome față de societatea lor mamă și supuse impozitului în statul în care s-au stabilit. Ar fi probabil ca filiala KTH să fi declarat pierderi în cadrul declarațiilor profiturilor sale impozabile în Țările de Jos. Guvernul menționează apreciază că Republica Federală Germania nu poate fi obligată, în calitate de stat de stabilire al societății mamă, să acorde filialelor străine autonome un statut juridic comparabil cu cel de care beneficiază societatea mamă rezidentă.

33 În această privință, trebuie subliniat, astfel cum a făcut avocatul general la punctul 21 din concluziile sale, că diferența de tratament fiscal în cauză în acțiunea principală privește nu situația filialelor, după cum sunt sau nu stabilite în Germania, ci pe aceea a societăților mamă rezidente în Germania, după cum au sau nu filiale stabilite în alte state membre.

34 În ceea ce privește pierderile suferite de asemenea societăți mamă rezidente cu titlu de amortizare a valorii participațiilor lor la filiale, aceste societăți se găsesc într-o situație comparabilă, indiferent dacă este vorba de participații deținute la filiale stabilite în Germania sau în alte state membre. Într-adevăr, în ambele cazuri, pe de o parte, pierderile pentru care se solicită deducerea sunt suportate de societățile mamă și, pe de altă parte, profitul acestor filiale, indiferent dacă provin de la filiale impozabile în Germania sau de la cele impozabile în alte state membre, nu sunt impozabile în contul societăților mamă.

35 Prin urmare, limitarea deductibilității unor astfel de pierderi de către societatea mamă rezidentă, care afectează exclusiv pierderile suferite cu titlu de amortizare a valorii participațiilor deținute în străinătate, nu reflectă o diferență obiectivă de situație a societăților mamă, după cum filialele acestora își au sediul în Germania sau în alte state membre.

36 Reiese din cele arătate anterior că diferența de tratament fiscal care decurge din reglementarea în cauză în acțiunea principală și situația dezavantajoasă pe plan fiscal care rezultă din aceasta pentru societățile mamă rezidente în Germania care au filiale stabilite într-un alt stat membru sunt de natură să împiedice exercitarea libertății de stabilire de către astfel de societăți, descurajându-le să înființeze, să dobândească sau să mențină o filială într-un alt stat membru. Aceasta constituie astfel o restricție privind libertatea de stabilire în sensul articolelor 52 și 58 din tratat.

37 O astfel de restricție privind libertatea de stabilire nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul sau dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În plus, într-o astfel de ipoteză, ar trebui ca punerea în aplicare a unei astfel de măsuri să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în special hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 35 și jurisprudența citată, precum și Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 47).

38 Potrivit guvernului german, se justifică în orice caz restrângerea posibilităților unei

societăți mamă rezidente în Germania de deducere fiscală a pierderilor suferite de aceasta cu titlu de amortizare a valorii participărilor la filiale stabilite în alte state membre, prin raportarea lor în calcul din punct de vedere fiscal a pierderilor de proveniență străină exclusiv la veniturile pozitive de aceeași natură obținute în același stat. În această privință, guvernul german invocă numeroase argumente care, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 24 din concluziile sale, se rezumă, în esență, la următoarele justificări.

39 În primul rând, referindu-se în special la hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, în care Curtea a luat în considerare principiul repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, guvernul german invocă o primă justificare întemeiată pe o regulă de simetrie între dreptul de a impozita profiturile unei societăți și obligația de a lua în calcul pierderile suferite de respectiva societate. Acesta arată că autoritățile fiscale germane nu ar trebui să fie obligate să țină cont, în cadrul tratamentului fiscal al societăților mamă rezidente în Germania, de pierderile aferente activității unei filiale stabilite într-un alt stat membru, din moment ce acestea nu au dreptul să impoziteze profiturile acestei filiale.

40 O astfel de argumentare nu poate fi acceptată.

41 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 32 din concluziile sale, este necesar să se precizeze sfera de aplicare ce trebuie recunoscută cerinței legitime de repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre. În special, trebuie să se sublinieze că o asemenea justificare a fost acceptată de către Curte în hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, numai corelată cu alte două justificări, întemeiate pe riscul dublei luări în calcul a pierderilor și al evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctele 43 și 51).

42 În această privință, trebuie recunoscut că există, desigur, comportamente de natură a compromite dreptul statelor membre de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul acestora și de natură a aduce astfel atingere unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 46) care pot justifica o restricție privind libertatea de stabilire (a se vedea hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctele 55 și 56). Astfel, Curtea s-a pronunțat în sensul că faptul de a conferi societăților un drept de opțiune în ceea ce privește luarea în calcul a pierderilor lor în statul membru de stabilire sau într-un alt stat membru ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, baza de impozitare sporind în primul stat și diminuându-se în cel de al doilea, până la concurența pierderilor transferate.

43 Cu toate acestea, o diferență de tratament fiscal între societățile mamă rezidente după cum au sau nu filiale în străinătate nu s-ar putea justifica prin simplul fapt că acestea au decis să desfășoare activități economice într-un alt stat membru, în care statul în cauză nu își poate exercita competența fiscală. Prin urmare, un argument întemeiat pe repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica faptul că un stat membru refuză sistematic să acorde un avantaj fiscal unei societăți mamă rezidente, pentru motivul că aceasta a desfășurat o activitate economică transnațională care nu generează în mod automat venituri fiscale în beneficiul acestui stat.

44 De altfel, este important să se sublinieze că pierderile suferite de o societate mamă cu titlu de amortizare a valorii participărilor la filiale stabilite în Germania se pot compensa cu veniturile sale pozitive chiar atunci când filialele sale nu au realizat profituri impozabile în cursul anului fiscal respectiv.

45 În al doilea rând, guvernul german arată că reglementarea în cauză în acțiunea principală

este necesar? pentru a se evita ca societ??ile?mam? s? poat? beneficia de avantaje fiscale multiple sub forma unei duble lu?ri în calcul a pierderilor suferite în str?in?tate.

46 Un astfel de argument nu este relevant în cadrul ac?iunii principale.

47 Într?adev?r, de?i trebuie s? se admit? c? statele membre trebuie s? se poat? opune riscului dublei lu?ri în calcul a pierderilor (a se vedea hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 47), este important s? se sublinieze c? pierderile în cauz? în ac?iunea principal? nu sunt comparabile, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctele 37 ?i 38 din concluziile sale, cu pierderile pe care filialele le?ar fi suferit în str?in?tate ?i pentru care societatea?mam? rezident? ar fi solicitat transferul pentru a??i reduce profitul impozabil, cum a fost cazul în cauza în care s?a pronun?at hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior.

48 Pierderile în cauz? în ac?iunea principal? sunt suportate de societatea?mam? din cauza deprecierei valorii participa?iilor sale la filialele str?ine. Aceste pierderi legate de amortizarea valorii par?iale inferioare a participa?iilor nu sunt luate în calcul decât în ce prive?te societatea?mam? ?i, pe plan fiscal, fac obiectul unui tratament diferit de cel rezervat pierderilor suferite de filiale. O astfel de luare în calcul diferen?iat?, pe de o parte, a pierderilor suferite de filiale ?i, pe de alt? parte, a pierderilor suportate de societatea?mam? nu poate fi calificat? în niciun caz drept dubl? luare în calcul a acelora?i pierderi.

49 Pe de alt? parte, este important s? se sublinieze, astfel cum a f?cut Comisia Comunit??ilor Europene în special în cursul ?edin?ei, c? o societate?mam? stabilit? în Germania ?i care are filiale în acest stat are dreptul la deducerea din venitul impozabil a amortiz?rii valorii par?iale a participa?iilor acesteia la filialele rezidente f?r? ca acestea din urm? s? piard? dreptul de a utiliza propriile pierderi în cadrul propriei impozit?ri în Germania.

50 În al treilea rând, guvernul german sus?ine c? reglementarea în cauz? în ac?iunea principal? urm?re?te s? lupte împotriva unei forme speciale de evaziune fiscal?, care const?, în ceea ce prive?te societ??ile?mam? rezidente în Germania ?i care desf??oară activit??i în special în domeniul turismului, în transferarea în alte state membre a activit??ilor care genereaz? în mod obi?nuit pierderi, prin înfiin?area de filiale în aceste state cu unicul scop de a??i reduce profiturile impozabile în Germania. În cursul ?edin?ei, acest guvern a ad?ugat c?, în opinia sa, jurispruden?a în materie a Cur?ii trebuie nuan?at?, cerin?a referitoare la obiectivul specific al luptei împotriva unor aranjamente financiare pur artificiale p?rându?i-se prea restrictiv?. Guvernul german apreciaz? ca fiind indispensabil ca statele membre s? fie autorizate s? adopte m?suri generale, de principiu, pentru a lupta împotriva evaziunii fiscale ?i s? adopte reglement?ri abstracte ?i generale întemeiate pe cazuri?tip.

51 În această privin??, este suficient s? se sublinieze c? simpla împrejurare c?, într?un anumit sector economic, precum turismul, autorit??ile fiscale ale unui stat membru înregistreaz? cazuri de pierderi importante ?i repetate suferite de filiale str?ine ale societ??ilor?mam? rezidente în acest stat nu este suficient? pentru a se dovedi existen?a unor aranjamente financiare pur artificiale care ar fi destinate provoc?rii de pierderi cu titlu de amortizare a valorii participa?iilor de?inute la filiale stabilite în alte state membre (a se vedea, cu privire la cerin?a privind obiectivul specific al luptei împotriva aranjamentelor pur artificiale, hot?rârile citate anterior ICI, punctul 26, Marks & Spencer, punctul 57, precum ?i Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, punctul 51).

52 În prezenta cauz?, o dispozi?ie precum articolul 2a alineatul 1 punctul 3 litera a) din EstG 1990, care vizeaz? în general orice luare în calcul a valorii par?iale inferioare a unei participa?ii atunci când filialele de?inute de o societate?mam? stabilit? în Germania sunt stabilite, din orice motiv, în alte state membre, nu poate fi considerat?, f?r? s? se dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului pe care pretinde a?l urm?ri, ca fiind justificat? de riscul de evaziune

fiscal?. Într?adev?r, o astfel de dispozi?ie nu are ca obiect specific excluderea de la beneficiul unui avantaj fiscal a aranjamentelor financiare pur artificiale al c?ror scop ar fi eludarea legii fiscale germane, ci vizeaz?, în mod general, orice situa?ie în care filialele sunt stabilite, din orice motiv, în afara Germaniei. Or, stabilirea unei societ??i în afara acestui stat membru nu implic?, în sine, existen?a unei evaziuni fiscale, societatea în discu?ie fiind în orice caz supus? legisla?iei fiscale a statului de stabilire.

53 În acela?i mod, articolul 2a alineatul 2 din EstG 1990, excluzând activit??ile denumite „active” pe care le enumer?, în special pe cele care constau în înfiin?area sau exploatarea de instala?ii în sectorul turismului, dep??e?te ceea ce este necesar pentru a lupta împotriva aranjamentelor financiare abuzive. Lupta împotriva evaziunii fiscale nu poate fi o justificare pentru ca veniturile negative provenite de la o întreprindere industrial? sau comercial? stabilit? în str?in?tate ?i care are ca obiect prestarea de servicii de natur? comercial? s? se poat? compensa, ca regul? general?, cu veniturile pozitive f?r? restric?ie, în timp ce, în cazul agen?ilor economici care desf??oar? o activitate în domeniul turismului, compensarea cu veniturile pozitive este subordonat? unor diverse condi?ii.

54 În al patrulea rând, guvernul german nu este îndrept??it s? invoce necesitatea de a facilita eficacitatea controalelor fiscale a opera?iunilor desf??urate în str?in?tate pentru a justifica reglementarea na?ional? în cauz? în ac?iunea principal?.

55 Într?adev?r, de?i eficacitatea controalelor fiscale autorizeaz? un stat membru s? aplice m?suri care permit verificarea, în mod clar ?i precis, a cuantumului cheltuielilor deductibile în acest stat cu titlu de participa?ii la capitalul filialelor str?ine (a se vedea în acest sens hot?rârea din 15 mai 1997, Futura Participations ?i Singer, C?250/95, Rec., p. I?2471, punctul 31, ?i hot?rârea din 28 octombrie 1999, Vestergaard, C?55/98, Rec., p. I?7641, punctul 23), aceasta nu poate fi totu?i o justificare pentru faptul ca respectivul stat membru s? poat? supune aceast? deducere unor condi?ii diferite dup? cum este vorba despre participa?ii la filiale stabilite în interiorul acestuia sau în alte state membre.

56 În aceast? privin??, trebuie amintit c? Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit??ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe (JO L 336, p. 15, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 21) poate fi invocat? de un stat membru pentru a ob?ine, din partea autorit??ilor competente ale unui alt stat membru, toate informa?iile care îi pot permite stabilirea corect? a impozitului pe profit.

57 În plus, în ce prive?te argumentul guvernului german potrivit c?ruia controlul opera?iunilor str?ine, chiar în cazul colabor?rii cu autorit??ile unui alt stat membru, este adeseori foarte dificil, este suficient s? se sublinieze c? autorit??ile fiscale interesate au posibilitatea de a solicita de la îns??i societatea?mam? probele pe care le consider? necesare pentru a aprecia dac? trebuie sau nu acordat? deducerea solicitat? a pierderilor rezultate din amortizarea valorii participa?iilor de?inute la filiale stabilite în alte state membre (a se vedea în acest sens hot?rârea Vestergaard, citat? anterior, punctul 26).

58 O asemenea posibilitate ar trebui s? fie foarte util? într?o situa?ie precum cea care se afl? la originea cauzei din ac?iunea principal?, în care este vizat? o societate?mam? care ar trebui s? poat? solicita toate înscrisurile necesare direct de la filialele sale str?ine. În plus, eventualele dificult??i în determinarea pierderilor rezultate din amortizarea valorii participa?iilor de?inute la filiale stabilite în alte state membre nu pot, în orice caz, s? justifice un obstacol privind libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens hot?rârea din 4 martie 2004, Comisia/Fran?a, C?334/02, Rec., p. I?2229, punctul 29, ?i hot?rârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C?319/02, Rec., p. I?7477, punctul 54).

59 În al cincilea rând, pentru a justifica dezavantajul fiscal suferit în cauză de societățile mamă stabilite în Germania și care dețin participații la filiale stabilite în alte state membre, guvernul german susține că reglementarea în cauză în acțiunea principală este justificată în mod obiectiv de necesitatea de a garanta uniformitatea regimului fiscal. În esență, două argumente invocate de guvernul respectiv pot fi corelate cu această justificare, unul întemeiat pe necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal german, iar celălalt pe respectarea principiului teritorialității.

60 În ceea ce privește necesitatea menținerii coerenței sistemului fiscal menționat, guvernul german arată în primul rând că, în special în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri încheiată cu Regatul Țărilor de Jos, statul în care este stabilit KTH, filială a Rewe, dividendele văturate de filialele stabilite în acest stat sunt exonerate de impozit în Germania. Din această cauză, ar fi coerent să nu se acorde avantaje societăților mamă rezidente în Germania pentru pierderile legate de filialele străine ale acestora.

61 În această privință, argumentul întemeiat pe necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal național invocat de guvernul german nu poate fi acceptat, în măsura în care pierderi precum cele în cauză în acțiunea principală sunt luate în calcul și în Germania atunci când o filială străină desfășoară o activitate denumită „activă” în sensul articolului 2a alineatul 2 din EstG 1990, în timp ce, în acest caz, dividendele văturate de o astfel de filială pot fi de asemenea exonerate în temeiul convențiilor de evitare a dublei impuneri.

62 În plus, în ceea ce privește necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal național stabilit de reglementarea în cauză în acțiunea principală, care, potrivit guvernului german, ar fi asigurat de aceste convenții, trebuie amintit că, la punctul 28 din hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249), și la punctul 21 din hotărârea Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305), Curtea a admis că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție a exercitării libertăților fundamentale garantate prin tratat. Cu toate acestea, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior Keller Holding, punctul 40, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 68).

63 Or, rezultat din examinarea reglementării naționale în cauză în acțiunea principală că societățile mamă supuse integral impozitului în Germania, care dețin participații la filiale stabilite în același stat membru, beneficiază în același timp de deducerea imediată a pierderilor rezultate din amortizarea parțială a valorii participațiilor deținute la aceste filiale și de exonerarea fiscală a dividendelor. În schimb, chiar dacă și dividendele percepute de o societate mamă supusă integral impozitului în Germania de la filiala sa stabilită în Țările de Jos sunt exonerate de impozit în temeiul convenției de evitare a dublei impuneri, deducerea pierderilor rezultate din amortizarea parțială a valorii participațiilor deținute la această filială face obiectul unor restricții.

64 Întrucât guvernul german nu a dovedit existența unei legături între deducerea imediată, pentru societatea mamă rezidentă, a pierderilor care provin din amortizarea parțială a valorii participațiilor deținute la filiale și exonerarea fiscală a dividendelor percepute de respectivele filiale, nu poate fi acceptat argumentul potrivit căruia faptul de a nu acorda avantaje societăților mamă rezidente în Germania pentru pierderile legate de filialele străine ale acestora, întrucât dividendele văturate de aceste filiale sunt exonerate de impozit în Germania în temeiul convențiilor de evitare a dublei impuneri, să ar justifica prin necesitatea de a garanta coerența sistemului fiscal german.

65 În al doilea rând, guvernul german arată că, pe plan fiscal, coerența reglementării în cauză în acțiunea principală este asigurat prin exonerarea plusvalorii din cesiunea participațiilor

acordat? la articolul 8b alineatul 2 din KStG 1991, astfel cum a fost modificat prin legea privind garantarea locului de stabilire.

66 Mai întâi, este important s? se sublinieze, astfel cum a f?cut ?i instan?a de trimitere, c? aceast? exonerare s?a aplicat pentru prima dat? cu privire la exerci?iul fiscal 1994 ?i nu privea, prin urmare, primul exerci?iu fiscal în litigiu în ac?iunea principal?.

67 Apoi, trebuie constatat c?, în cadrul determin?rii venitului impozabil al societ??ilor?mam? rezidente care de?in participa?ii la filiale în str?in?tate, interdic?ia de a deduce pierderi precum cele în cauz? în ac?iunea principal? produce efecte imediate. Prin urmare, faptul c? ar fi posibil s? se ob?in? ulterior o exonerare a plusvalorii realizate în cazul cesiunii, în ipoteza în care se realizeaz? un profit de nivel suficient, nu constituie un considerent de coeren?? fiscal? care s? poat? justifica refuzarea deducerii imediate a pierderilor suferite de societ??ile?mam? care de?in participa?ii la filiale în str?in?tate.

68 În ceea ce prive?te principiul teritorialit??ii, astfel cum este recunoscut de Curte la punctul 22 din hot?rârea Futura Participations ?i Singer, citat? anterior, trebuie s? se sublinieze c? nici acest principiu nu poate justifica reglementarea na?ional? în cauz? în ac?iunea principal?.

69 Desigur, conform principiului men?ionat, statul membru de stabilire al societ??ii?mam? poate impozita societ??ile rezidente pentru totalitatea profiturilor lor mondiale, în timp ce filialele nerezidente pot fi impozitate numai pentru profiturile ob?inute din activitatea desf??urat? pe teritoriul acestuia (a se vedea în acest sens hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 39). Cu toate acestea, un asemenea principiu nu justific? posibilitatea ca statul de re?edin?? al societ??ii?mam? s? îi refuze acesteia un avantaj pentru motivul c? nu poate impozita profiturile filialelor nerezidente ale acesteia (a se vedea în acest sens hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 40). Astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 49 din concluziile sale, acest principiu îndepline?te func?ia de a introduce, în aplicarea dreptului comunitar, necesitatea de a ?ine seama de limitele competen?elor fiscale ale statelor membre. Or, în cauza principal?, acordarea avantajului pretins de Rewe nu are drept consecin?? punerea în discu?ie a exercit?rii unei competen?e fiscale concurente. Aceasta prive?te societ??ile?mam? rezidente în Germania supuse, în aceast? calitate, unei obliga?ii fiscale nelimitate în acest stat. În consecin??, reglementarea în cauz? în ac?iunea principal? nu poate fi considerat? o punere în aplicare a principiului teritorialit??ii.

70 Având în vedere totalitatea considerentelor anterioare, trebuie s? se r?spund? instan?ei de trimitere c?, în împrejur?ri precum cele din ac?iunea principal?, în care o societate?mam? de?ine la o filial? nerezident? o participa?ie care îi permite s? exercite o influen?? cert? asupra deciziilor acestei filiale str?ine ?i s? stabileasc? activit??ile acesteia, articolele 52 ?i 58 din tratat se opun reglement?rii unui stat membru care restrânge posibilit??ile unei societ??ii?mam? rezidente în acest stat de deducere fiscal? a pierderilor suferite de respectiva societate cu titlu de amortizare a valorii participa?iilor sale la filiale stabilite în alte state membre.

Cu privire la interpretarea dispozi?iilor tratatului referitoare la libera circula?ie a capitalurilor

71 Întrucât dispozi?iile tratatului referitoare la libertatea de stabilire se opun, a?adar, unei reglement?ri precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, nu este necesar s? se examineze dac? ?i dispozi?iile comunitare referitoare la libera circula?ie a capitalurilor se opun acestei reglement?ri (a se vedea în acela?i sens hot?rârea Keller Holding, citat? anterior, punctul 51).

Cu privire la cheltuielile de judecat?

72 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident

survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

În împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care o societate-mamă deține la o filială nerezidentă o participație care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei filiale străine și să stabilească activitățile acesteia, articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) și articolul 58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE) se opun reglementării unui stat membru care restrânge posibilitățile unei societăți-mamă rezidente în acest stat de deducere fiscală a pierderilor suferite de respectiva societate cu titlu de amortizare a valorii participațiilor sale la filiale stabilite în alte state membre.

Semnături

* Limba de procedură: germană.